

DECIZIA nr. 277 din 2013
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC x SRL**,
cu sediul in x, Bucuresti, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. x/.2013, inregistrata sub nr. x/.2013 de catre Administratia Finantelor Publice sector 4 cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL** reprezentata SCPA x cu sediul in Bucuresti, str. x, in baza imputernicirii avocatale nr. Seria x/2013.

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura organului fiscal teritorial sub nr. x/21.02.2013 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/.2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. Fx/.2013 si comunicata sub semnatura in data de 24.01.2013.

SC x SRL contesta suma de **x lei** reprezentand:

- x lei - TVA;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA;
- x lei - dobanzi de intarziere aferente TVA.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4 au efectuat inspectia fiscala partiala la **SC x SRL**, pentru perioada 15.06.2009-30.09.2010, perioada pentru care Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili a aprobat anticipat (cu control ulterior) rambursarea TVA in suma de x lei prin decizia de rambursare nr.x/.2010 si restituirea sumei conform notei de restituire nr.x/.2010.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/.2013, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/.2013, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de x lei si calcularea de obligatii fiscale accesorii in suma de x lei.

II. Prin contestatia formulata, **SC x SRL** solicita anularea deciziei de impunere nr. x/.2013 pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/.2013, sustinand ca:

-in mod eronat, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA din factura seria BILT nr.x/.2009 si au calificat operatiunea avand ca obiect un teren - transmis in urma unei divizari partiale - ca reprezentand transfer de active, nefiind indeplinite conditiile prevazute de art. 128 alin. (7) din Codul fiscal si pct. 6(6) din Normele metodologice de aplicare in vigoare in perioada desfasurarii operatiunii intrucat:

- la momentul dobandirii nu reprezenta o structura independenta care sa genereze venituri si nu existau suficiente elemente fata de care sa se poata aprecia ca dobandirea acestui imobil ar putea fi calificata drept transfer de active, aspect confirmat de faptul ca incheierea de contracte de inchiriere s-a efectuat dupa o perioada mare de la data dobandirii imobilului;
- la momentul divizarii SC x SA a incadrat aceasta tranzactie drept o livrare de bunuri supusa TVA conform art.128 alin.(1) din Codul fiscal si s-a efectuat in baza unei facturi;
- deducerea TVA a indeplinit conditiile prevazute de art.145 si art.146 din Codul fiscal, societatea intentionand sa utilizeze bunurile achizitionate in vederea de operatiuni taxabile, aspect confirmat de faptul ca societatea a optat pentru taxarea operatiunilor de inchiriere prevazute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal si a depus notificarea nr.x/.2009.

Diferenta de regim fiscal aplicat de societate celor doua imobile transferate cu prilejul divizarii a constat in faptul ca imobilul in discutie nu reprezenta un transfer de activ pe motiv ca nu constituia

din punct de vedere tehnic o structura independenta, capabila sa genereze venituri si nici nu exista perspectiva exploatarei, dovada fiind si lipsa veniturilor din momentul transmiterii dreptului de proprietate si a posibilitatii de exploatare in viitor, spre deosebire de celalalt imobil care constituia o structura independenta care genera venituri la momentul dobandirii.

In ceea ce priveste accesoriile aferente TVA, societatea arata ca acestea se datoreaza in masura in care exista obligatii fiscale principale, iar intrucat organele de inspectie fiscala au stabilit eronat obligatia fiscala principala nu datoreaza nici accesoriile aferente potrivit principiului de drept accesoriile urmeaza principalul.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatoarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC x SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/x/2009, detine codul unic de inregistrare x si este inregistrata in scopuri de TVA (platitoare de TVA) incepand cu data de 15.07.2009.

Activitatea principala: inchiriere si subinchiriere de bunuri imobiliare proprii sau inchiriate, cod CAEN 6820.

3.1. Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta unui teren obtinut in urma divizarii unei alte societati, in conditiile in care acest transfer nu reprezinta o simpla livrare de bunuri, ci imbraca forma unui transfer partial de active neimpozabil din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In fapt, in urma inspectiei fiscale s-a emis decizia de impunere nr. /2013, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x lei, calculate pe perioada 25.10.2009-15.01.2013.

Din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. x/2013 rezulta ca diferenta stabilita provine din nerecunoasterea de catre organele de inspectie fiscala a deductibilitatii TVA in suma de x lei ce provine din factura seria BILT nr.x/2009, emisa de SC x SA pentru terenul in suprafata de x mp situat in Craiova, x, dobandit prin proiectul de divizare nr. x/2009, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr. x/2009.

Deoarece operatiunea de dobandire a terenului reprezinta in fapt un transfer de active si nu o livrare de bunuri, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de x lei, in conformitate cu art. 128 alin. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 6(6) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Din nota explicativa a administratorului societatii (anexa 2) rezulta ca pentru terenul situat in Calea x nu a fost aplicata exceptia prevazuta de art. 128 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 deoarece potrivit pct.6 alin.(8) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal "se considera transfer partial de active in sensul art. 128, alin. 7 din Codul fiscal transferul tuturor activelor sau al unei parti din activele investite intr-o anumita ramura a activitatii economice, daca aceasta constituie din punctde vedere tehnic o structura independenta, capabila sa efectueze activitati economice separate, indiferent dacaeste realizat ca urmare a vanzarii sau ca urmare aunor operatiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport in natura la capitalul unei societati."

Prin contestatia formulata **SC x SRL** sustine ca operatiunea nu reprezinta transfer de active in sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal si prezinta in sustinerea cauzei proiectul de divizare nr. x/2009, din Monitorul Oficial al Romaniei, Partea a IV-a, nr. x din x.2009, protocolul de predare-primire a patrimoniului din data de 15.07.2009 si factura seria BILT nr.x/2009 .

In drept, conform art. 126, art. 128, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei **sunt operatiuni impozabile** in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, **constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri** sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata; [...]"

"Art. 128. - (1) **Este considerata livrare de bunuri** transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

(7) **Transferul tuturor activelor sau al unei parti a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active** sau, dupa caz, si de pasive, indiferent **daca este realizat** ca urmare a vanzarii sau ca **urmare a unor operatiuni precum divizarea**, fuziunea ori ca aport in natura la capitalul unei societati, **nu constituie livrare de bunuri** **daca primitorul activelor este o persoana impozabila**. Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului in ceea ce priveste ajustarea dreptului de deducere prevazuta de lege".

Art. 145. - (2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) **operatiuni taxabile**; [...]"

"Art. 146. - (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza **sa îi fie livrate** sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155".

Cu privire la transferul total sau partial al activelor, pct. 6 alin. (6) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevede urmatoarele:

"Se considera transfer partial de active in sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal transferul tuturor activelor sau al unei parti din activele investite intr-o anumita ramura a activitatii economice, daca acestea constituie din punct de vedere tehnic o structura independenta, capabila sa efectueze activitati economice separate. De asemenea, se considera ca transferul partial are loc si in cazul in care bunurile imobile in care sunt situate activele transferate de cedent nu sunt instrainate, ci realocate altor ramuri ale activitatii aflate in uzul cedentului".

*Potrivit dispozitiilor legale sus-citate, orice persoana impozabila are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata rezultata **numai din livrari de bunuri si prestari de servicii, achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile** sau a celorlalte categorii de operatiuni care îi dau dreptul de deducere. In cazul in care transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar are ca obiect transferul partial sau total al activelor unei persoane impozabile, atunci transferul respectiv **nu constituie livrare de bunuri** **daca primitorul este tot o persoana impozabila**.*

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese ca **SC x SRL** (contestatoarea) a fost infiintata ca urmare a divizarii societatii comerciale SC x SA, in baza proiectului de divizare nr. x/.2009 din care rezulta urmatoarele:

- proiectul a avut ca fundament si conditii de divizare realizarea a doua societati prin desprinderea unor parti din patrimoniul societatii divizate si transmiterea acestora catre cele doua societati infiintate in acest scop (societati beneficiare), respectiv:

a) **SC x SRL**, care va prelua activitatea de exploatare a doua imobile situate in Calea x;

b) **SC x SA**, care va prelua in proprietate portofoliu propriu de actiuni si parti sociale al Societatii divizate;

- societatea divizata isi continua existenta in urma divizarii si isi mentine obiectul sau principal de activitate (pct.2.2.1. alin. (4) din proiect);

-conform pct.2.3."fundamentarea economica a divizarii" din proiectul de divizare alin.(1) "Din punct de vedere economic, divizarea se justifica prin necesitatea separarii imobilului prezentat in sectiunea 2.2.1. in vederea exploatarii lui mai eficiente, ca efect al dezvoltarii imobiliare a zonelor in care se afla (...) lucru ce va permite crestere a rentabilitatii la nivelul intregii afaceri. Dupa transferul

partilor de patrimoniu in proprietatea societatilor beneficiare, acestea vor decide cu privire la strategia de urmat pentru cresterea eficientei lor in exploatare.”

In urma aprobarii proiectului de divizare, **SC x SRL** s-a infiintat si a fost inregistrata la Oficiul Registrului Comertului Bucuresti sub nr. J40/x/2009 si cod unic de inregistrare x, platitoare de TVA cu data de 15.07.2009, avand ca obiect principal de activitate inchirierea si subinchirierea de bunuri imobiliare proprii sau inchiriate.

Se retine ca ambele societati, atat societatea divizata, cat si societatea beneficiara **SC x SRL** au acelasi obiect de activitate, respectiv inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate.

Intentia de continuare a obiectului de activitate al societatii divizate, respectiv “inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate” de catre contestatara rezulta din notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal depusa la DJAMC sub nr.x/.2009 in care se opteaza pentru taxare de la data de 15.07.2009 a celor doua imobile pentru care a preluat activitatea de exploatare (nr. carte funciara x si nr.x).

Prin nota explicativa nr.x/.2013(anexa nr.3) administratorul societatii precizeaza ca valorificarea celor doua terenuri in mod distinct, conform obiectului de activitate, prin inchirierea catre terte persoane, astfel:

-contractul nr.x/.2011 incheiat cu x pe perioada 15.08.2010-31.12.2011, prelungit pana la 31.12.2012-pentru terenul din Calea x B;

-contractul nr.x/2011 incheiat cu x SRL pe perioada 01.09.2011-31.08.2013- pentru terenul din Calea x C.

La dosarul cauzei se afla, in copie, factura seria BILT nr.x/.2009 emisa de SC x SA catre **SC x SRL**, J40/x/2009 si cod unic de inregistrare x pentru " **teren Calea x Bis, suprafata x mp, nr. cadastral x, nr. carte funciara x, proiect**", urmare a divizarii societatii conform proiect divizare publicat in MO partea a IV nr. x.2009", cu valoarea de x lei, pentru care a in scris TVA in suma de x lei.

Concluzionand, organele de inspectie fiscala au calificat tranzactia drept transfer de afacere (de active) in sensul prevederilor art. 128 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care nu constituie o livrare de bunuri in sensul taxei pe valoarea adaugata.

Prin contestatia formulata **SC x SRL** sustine, in esenta, ca nu s-au transferat active, ci o livrare de bunuri, care nu reprezenta la momentul dobandirii o structura independenta, care sa genereze venituri sau care putea fi exploatat in viitor ca si o structura independenta.

Sustinerile **SC x SRL** sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei pentru motivele ce succed:

1. Tratarea transferului total sau partial de active ca o operatiune ce nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata este justificata, in principal, de faptul ca intr-o astfel de operatiune, beneficiarul ar fi fost obligat sa faca un efort considerabil, in raport cu resursele de care dispune, cu finantarea TVA platita furnizorului, chiar daca taxa ar fi dedusa si ar putea fi recuperata ulterior de la bugetul de stat.

Un asemenea tratament aplicat transferurilor de active are, in fapt, natura unei facilitati fiscale pentru persoanele impozabile, pentru care statele membre pot opta in conformitate cu art. 19 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, care prevede:

"In cazul unui transfer, **indiferent** daca este efectuat cu plata sau nu, sau sub forma de **aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei parti** a acestora, statele membre pot considera ca nu a avut loc nici o livrare de bunuri si ca persoana careia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului.

Statele membre pot adopta masurile necesare pentru a preveni distorsionarea concurentei, in cazul in care beneficiarul este o persoana partial impozabila. De asemenea, acestea pot adopta orice masuri necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin aplicarea prezentului articol".

Astfel, din cuprinsul dispozitiilor reglementate atat de art. 128 alin. (7) din Codul fiscal (legislatia nationala), cat si de art. 19 din Directiva 2006/112/CE (legislatia comunitara) rezulta ca transferul tratat ca operatiune ce nu reprezinta o livrare de bunuri este, in fapt, **un transfer de afacere, indiferent daca implica un transfer total sau *partial de active* si indiferent daca un astfel de transfer este realizat ca urmare a vanzarii sau ca urmare a unor operatiuni cum sunt divizarea, fuziunea ori aportul in natura la capitalul societatii primitoare.**

2. In contextul aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, tara noastra s-a obligat, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA, precum si deciziile Curtii Europene de Justitie, astfel ca interpretarile Curtii sunt luate in considerare in vederea aplicarii uniforme a legii, tinandu-se cont si de circumstantele concrete ale fiecarei cauze in parte.

Astfel, se retine ca notiunea de "transfer [...]" al tuturor activelor sau al unei parti a acestora" a fost interpretata de Curtea Europeana de Justitie in sensul ca aceasta include transferul unui fond de comert sau al unei parti autonome dintr-o intreprindere cuprinzand elemente corporale si, daca este cazul, necorporale care, impreuna, constituie o intreprindere sau parte a unei intreprinderi susceptibile sa desfasoare o activitate economica autonoma, dar ca aceasta nu include simpla cesiune de bunuri, precum vanzarea unui stoc de produse (paragr. 40 din Hotararea data in cazul C-497/01 Zita Modes).

Totodata, din jurisprudenta degajata in cazurile C- 408/98 Abbey National, C-497/01 Zita Modes si C-137/02 Faxworld reiese ca transferul de active se refera la o multitudine de resurse tangibile si intangibile care faciliteaza dezvoltarea unei activitati economice care urmareste un obiectiv precis. Resursele transferate trebuie sa constituie o structura independenta din punct de vedere tehnic, capabila sa efectueze activitati economice separate, iar primitorul lor trebuie sa continue activitatea sau partea din activitatea economica ce i-a fost transferata, fara sa existe intentia lichidarii afacerii.

Toate aceste interpretari ale jurisprudentei comunitare au fost integrate si explicitate in legislatia nationala prin H.G. nr. 1.620/2009 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care la pct. 6 alin. (8) prevede:

"Transferul de active prevazut la art. 128 alin. (7) din Codul fiscal este un transfer universal de bunuri si/sau servicii, **acestea nemaifiind tratate individual, ci ca un tot unitar la persoana impozabila cedenta**, indiferent daca este un transfer total sau partial de active. Se considera transfer partial de active in sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal transferul tuturor activelor sau **al unei parti din activele investite intr-o anumita ramura a activitatii economice, daca acestea constituie din punct de vedere tehnic o structura independenta, capabila sa efectueze activitati economice separate**, indiferent **daca este realizat** ca urmare a vanzarii sau **ca urmare a unor operatiuni precum divizarea**, fuziunea ori ca aport in natura la capitalul unei societati. De asemenea, se considera ca transferul partial are loc si in cazul in care bunurile imobile in care sunt situate activele transferate de cedent nu sunt instrainate, ci realocate altor ramuri ale activitatii aflate in uzul cedentului. Simplul transfer al unor active nu garanteaza posibilitatea continuarii unei activitati economice in orice situatie. **Pentru ca o operatiune sa poata fi considerata transfer de active, in sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, primitorul activelor trebuie sa intentioneze sa desfasoare activitatea economica sau partea din activitatea economica care i-a fost transferata, si nu sa lichideze imediat activitatea respectiva si, dupa caz, sa vanda eventualele stocuri.** Pentru calificarea unei activitati ca transfer de active, nu este relevant daca primitorul activelor este autorizat pentru desfasurarea activitatii care i-a fost transferata sau daca are in obiectul de activitate respectiva activitate. In acest sens a fost pronuntata hotararea Curtii Europene de Justitie in cazul C-497/01 - Zita Modes".

3. In speta, asa cum rezulta si din proiectul de divizare nr. x/2009 (pct. 2.3) rezulta ca scopul economic al divizarii il constituie necesitatea separarii imobilului prezentat in sectiunea 2.2.1. in vederea exploatarei lui mai eficiente, ca efect al dezvoltarii imobiliare a zonelor in care se afla, lucru ce va permite crestere a rentabilitatii la nivelul intregii afaceri. Dupa transferul partilor de patrimoniu in proprietatea societatii beneficiare aceasta va decide cu privire la strategia de urmat pentru cresterea eficientei lor in exploatare, scop in care a fost infiintata societatea contestatoare **SC x SRL**, a carei

activitate principala o constituie insasi administrarea si dezvoltarea proprietatii imobiliare preluate, prin continuarea activitatii societatii divizate in legatura cu respectiva proprietate.

Ca atare, transferul acestuia imbraca forma unui transfer de afacere neimpozabil intrucat cedentul, societatea cedenta SC x SA si-a divizat propria afacere prin transferul unei parti a acesteia, respectiv **administrarea si dezvoltarea proprietatii imobiliare constand in 2 imobile**, catre o alta societate infiintata special in acest scop, societatea beneficiara **SC x SRL**.

In acest context, apare ca vadit nejustificat tratamentul fiscal diferit aplicat in cazul transferurilor bunurilor imobile din patrimoniul societatii divizate in cel al societatii nou infiintate intrucat specific transferului de active neimpozabil este tocmai transferarea unei afacei in intregul ei si nu a fiecarui activ privit individual. Astfel, chiar din proiectul de divizare in baza caruia s-a infiintat societatea, reiese ca aceasta va prelua activitatea de exploatare a celor doua imobile situate in Craiova si, imediat infiintarii societatea a depus notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere. In atare situatie, structura independenta, capabila din punct de vedere tehnic sa continue activitatea, se refera la ansamblul activelor transferate, si nu la fiecare activ in parte intrucat aplicarea "testului continuitatii" la fiecare activ in parte ar lipsi de continut insasi notiunea de "transfer de active". Cum activitatea societatii divizate a constat si in exploatarea bunurilor imobile prin inchiriere, activitate ce a fost continuata de societatea contestatoare, atat prin preluarea contractului de inchiriere aflat in derulare pentru unul din terenuri, cat si prin exprimarea intentiei de a exploata celalalt teren tot prin inchiriere, reiese ca, in speta, in urma divizarii, activitatea de exploatare a bunurilor imobile a fost continuata.

4. Totodata, se retine ca, invocand lipsa veniturilor si lipsa unei perspective ca imobilul sa fie exploatat in viitor ca o structura independenta capabila sa efectueze activitati economice separate, contestatoarea invoca, in realitate, faptul ca terenul nu a fost transferat in scopul realizarii unei activitati economice proprii, asa cum este ea definita la art. 127 alin. (2) teza a doua din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, care prevede ca "*De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate*".

Or, **daca terenul a fost achizitionat/transferat pentru a nu fi "investit intr-o anumita ramura a activitatii economice", asa cum sustine contestatoarea**, atunci, chiar si in ipoteza in care operatiunea ar reprezenta o livrare de bunuri, **societatea nu ar avea drept de deducere in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal intrucat achizitia nu s-ar realiza in scopul realizarii de activitati economice proprii care sa dea nastere la operatiuni taxabile**, astfel ca motivele invocate sunt vadit contradictorii si lipsite de consistenta logica.

Dimpotriva, din proiectul de divizare rezulta ca scopul infiintarii societatii contestatoare a fost acela al continuarii activitatii societatii cedente referitoare la activul transferat (terenul ca atare), **prin administrarea si dezvoltarea lui**, fara lichidarea imediata a afacerii constand in "inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate", ceea ce corespunde unei aplicari corecte si conforme a prevederilor art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, in baza principiului de drept *actus interpretandus est potius ut valeat quam ut pereat*.

5. In aceasta situatie, nefiind vorba de o livrare de bunuri, cedenta SC x SA nu trebuia sa intocmeasca factura conform art. 155 alin. (1) din Codul fiscal, ci documentul specific reglementat de art. 155¹ alin. (10) din Codul fiscal, respectiv:

"Transferul partial sau integral de active, prevazut la art. 128 alin. (7) si la art. 129 alin. (7), se va evidentia intr-un document intocmit de partile implicate in operatiune, fiecare parte primind un exemplar al acestuia. Acest document trebuie sa contina urmatoarele informatii:

- a) un numar de ordine secvential si data emiterii documentului;
- b) data transferului;
- c) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare in scopuri de TVA, prevazut la art. 153, al ambelor parti, dupa caz;
- d) o descriere exacta a operatiunii;
- e) valoarea transferului".

Mai mult, art. 146 alin. (1) din Codul fiscal reglementeaza *expresis verbis* faptul ca deductibilitatea TVA vizeaza **bunurile** care au fost sau urmeaza a fi **livrate** si **serviciile** care au fost

sau urmeaza a fi **prestate**. Cum transferul de active in sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal **nu reprezinta o livrare de bunuri**, in cauza nu poate fi vorba de deducerea taxei aferenta unei operatiuni neimpozabile, care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

6. In ceea ce priveste invocarea caracterului de facilitate pentru neimpozitarea transferului de active, este vadit neintemeiata in raport cu dispozitiile legale in materie de TVA. Potrivit dispozitiilor art. 128 alin. (7) din Codul fiscal reprezinta o **masura de simplificare in materia taxei pe valoarea adaugata si nu o facilitate**. Tratarea, de catre cedent, a acestei operatiuni ca fiind taxabila din punct de vedere al TVA, nu va avea ca efect, la cesionar, exercitarea dreptului de deducere a taxei facturate in mod eronat de cedent pentru transferul respectiv.

Tratamentul fiscal aplicat in cazul transferului de active, in masura in care operatiunea se califica astfel, este cel indicat la art. 128 alin. (7), iar in situatia in care, la momentul realizarii transferului, operatiunea a fost in mod eronat incadrata ca livrare de bunuri, impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, **cedentul poate proceda la corectarea documentelor, in conformitate cu prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.**

Corectarea taxei colectate in mod eronat la transferul activelor se poate efectua, in conformitate cu prevederile art. 156² alin. (3) din Codul fiscal, prin decontul unei perioade fiscale ulterioare, prin inscrierea informatiilor corectate in decont, la randurile de regularizari.

Rezulta ca **SC x SRL** nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta transferului de la SC Bil Terenuri SA, constand intr-o proprietate imobiliara ce se intentioneaza a fi exploatata in continuare, la nivel declarativ, pentru aceeasi activitate, transferul imbracand forma unui transfer partial de active, neimpozabil in sensul prevederilor art. 128 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pentru care nu este permisa deducerea in conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Totodata, se retine ca **SC x SRL** are posibilitatea sa-si recupereze taxa nedeductibila de la cedentul afacerii SC x SA, solicitandu-i acestuia corectia facturilor emise in mod eronat cu TVA, intocmirea documentului specific reglementat de art. 155¹ alin. (10) din Codul fiscal si restituirea taxei achitate in baza facturilor incorecte.

Fata de cele mai sus mentionate si avand in vedere prevederile art.213 alin.(1) din Codul de procedura fiscala conform carora "solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii", contestatia **SC x SRL** urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru diferenta suplimentara de plata rezultata prin neadmiterea la deducere a TVA in suma de xlei stabilita prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/.2013.

3.2.Referitor la accesorii aferente TVA in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca accesoriile aferente taxei pe valoarea adugata sunt datorate, in conditiile in care in sarcina contribuabilei s-a retinut ca fiind datorat debitul principal stabilit prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/.2013 organele fiscale au calculat de la data de 25.10.2009 pana la data de 15.01.2013 in sarcina **SC x SRL** accesorii aferente TVA in suma de x lei.

In drept, dispozitiile art. 119 alin. (1) si art. 120 alin. (1) si (7) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat aplicabil pana la 01.07.2010 prevad:

Art. 119 -(1) "**Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere**".

Art.120- (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, **majorarile de intarziere se datoreaza**

incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

(...)

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale. "

Incepand cu data de 1 iulie 2010, majorarile de intarziere au fost inlocuite cu dobanzi si penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata si completata prin OUG nr. 39/2010:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

“Art. 120 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează majorari de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(...)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Ulterior, incepand cu data de 1 octombrie 2010 au intrat in vigoare prevederile OUG nr. 88/2010, care a modificat art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

“Art. 120¹ - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.“

Fata de prevederile legale sus mentionate, dobanzile/majorarile si penalitatile de intarziere se datoreaza pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor fiscale, ca o masura accesorie in raport cu debitul principal. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala, dobanzile/majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca obligațiile fiscale accesorii în sumă de x lei au fost calculate asupra debitului în suma de x lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/2013.

Avand in vedere cele retinute la pct. 3.1 din prezenta decizie, potrivit carora contestatoarea datoreaza taxa pe valoarea adaugata in urma inspectiei fiscale, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru

care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru dobanzi/majorarile de intarziere aferente TVA in suma de x lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de x lei.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 126 alin. (1) lit. a), art. 128 alin. (1) si alin. (7), art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 6 alin. (6) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/2013, emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4, pentru obligatii fiscale suplimentare in suma de x lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.